

0-793532

*На правах рукописи*



**ТКАЧ ИВАН МИХАЙЛОВИЧ**

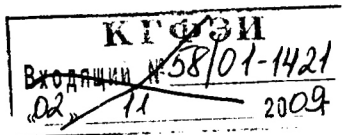
**УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЙ В ОРГАНИЗАЦИИ НА БАЗЕ ИНСТРУМЕНТОВ  
БУХГАЛТЕРСКОГО ИНЖИНИРИНГА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ставрополь – 2009



Работа выполнена на кафедре "Бухгалтерский учет и аудит"  
ГОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет»

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: доктор экономических наук, профессор  
**Курсеев Дмитрий Викторович**

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор  
**Шогенов Бетал Аминович**

кандидат экономических наук, доцент  
**Романова Светлана Валентиновна**

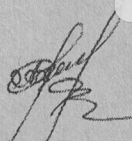
ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: **ГОУ ВПО "Ростовский государственный  
университет путей сообщения"**

Защита диссертации состоится «24» ноября 2009 г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.245.08 при ГОУ ВПО "Северо-Кавказский государственный технический университет" по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2 (корпус С), ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Северо-Кавказского государственного технического университета по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2, с авторефератом — на сайте университета: [www.ncstu.ru](http://www.ncstu.ru)

Автореферат разослан «23» октября 2009 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665252

О.А. Алексеева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность диссертационного исследования.** В условиях экономического кризиса исключительно актуальной проблемой является управление изменениями в организации, под которыми понимается процесс перехода организации из одного состояния в другое, появление у нее новых свойств, функций, качеств в результате действия внутренних причин и факторов внешней экономической среды.

Управление изменениями основано на выделении соответствующих объектов: общее управление; управление финансовыми результатами; управление резервной системой коммерческих, бюджетных и социальных организаций; управление рисками и т.д.

Техника управления изменениями строится на разработке и использовании комплекса компьютерных программ, базирующихся на соответствующей системе алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга.

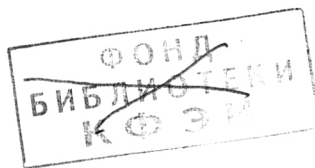
В период экономического кризиса выживают и получают развитие те институциональные единицы, которые могут реализовать основные управленческие ориентиры управления изменениями, такие как инжиниринговые инструменты, знания, интеллект фирмы, скорость принятия решений, синергетический эффект.

Вторая сторона проблемы управления изменениями сводится к необходимости организации учета изменений и их результатов, для чего требуется разработка вопросов управленческого учета изменений.

Вышесказанное определяет актуальность исследования роли, задач и особенностей управленческого учета изменений в организации на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в исследование проблем теории и методологии учета изменений в организации на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга внесли следующие отечественные экономисты: И.Н. Богатая, Н.А. Бреславцева, О.И. Кольвах, Г.Е. Крохичева, Д.В. Курсеев, Н.Т. Лабынцев, Д.В. Назаров, В.Д. Новодворский, Я.В. Соколов, Б.М. Раппопорт, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.И. Ткач, А.Н. Щемелев и др., а также зарубежные авторы: И. Ансофф, Д.У. Блэкуэлл, Ф. Гаратти, Л. Герберт, М.В. Глаузер, К. Друри, Ж.Б. Дюмарше, Т. Капрон, Д. Кидуэлл, Р. Коуз, Т. Лимперг, Р. Петерсон, М. Портер, П. Самуэльсон, Дж. Сигел, Р. Стоун, Дж. Чербони, Ш. Фурастье, И.Ф. Шерр, А. Энтховен и др.

Изучение работ данных авторов позволяет сделать вывод о возрастании роли учета и оценки изменений с использованием инструментов бухгалтерского инжиниринга в информационно-аналитическом обеспечении управления в условиях современной экономики. Вместе с тем следует отметить, что некоторые аспекты теоретико-методического обеспечения управленческого учета изменений на базе инструментария бухгалтерского инжиниринга исследованы в недостаточной степени и требуют своего дальнейшего анализа и совершенствования.



До настоящего времени в среде исследователей в области бухгалтерского инжиниринга нет четкого и однозначного представления о структуре понятийного аппарата по указанной проблематике; отсутствует целостность в подходах к формированию модели бухгалтерского инжиниринга и выборе инструментария использования агрегированных бухгалтерских проводок; не разработаны стандарты управленческого учета изменений.

Дискуссионность проблематики, недостаточная разработанность теоретико-методических подходов и особая значимость решения практических задач развития учета изменений в организации с использованием инструментария бухгалтерской инжинирии предопределяли выбор темы диссертационного исследования, постановку его цели и формулировку задач.

**Целью диссертационной работы** является развитие теоретико-методических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета изменений в организации на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга.

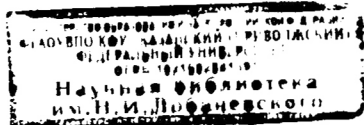
Логика достижения поставленной цели предопределила поэтапное решение следующих проблемно-ориентированных задач:

- изучение эволюции и конкретизация понятийного аппарата, составляющего основу исследования;
- разработка модели бухгалтерского инжиниринга организации;
- формирование механизма однорядной и двурядной системы счетов как основы информационного обеспечения управления организацией;
- обоснование алгоритма агрегированных бухгалтерских проводок;
- разработка методики использования агрегированных бухгалтерских проводок в учете изменений в организации;
- разработка методики формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями в организации на базе алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга;
- обоснование стандарта управленческого учета изменений в организации;
- создание стандарта «Управление резервной системой и рисками под воздействием изменений».

**Предметом исследования** является комплекс теоретико-методических вопросов учета изменений в организации и стандарты его ведения с использованием инструментария бухгалтерской инжинирии.

**Объектом исследования** выбрана финансово-хозяйственная деятельность промышленных организаций Южного Федерального округа.

**Область исследования.** Тема диссертации соответствует специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», исследование проведено в рамках пунктов 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», 1.6. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» и 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).





**Теоретико-методическую основу** исследования составили научные труды российских и зарубежных ученых по моделированию и формированию учета изменений в организациях, по реформированию учетного процесса на базе использования инструментария бухгалтерской инженерии, по развитию международной учетной практики. В ходе исследования использованы нормативные документы, регламентирующие оценку в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе: российские положения по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, американские стандарты ГААП США; а также источники энциклопедического характера, справочные документы, материалы научных конференций и семинаров, электронные ресурсы сети Интернет по рассматриваемой проблеме.

Достоверность теоретических выводов и практических рекомендаций, содержащихся в диссертации, основана на изучении предмета исследования с использованием общенаучных методов, анализа и синтеза, индукции и дедукции, экономико-статистических и математических методов, систематизации теоретического и практического материала, анкетирования и др.

**Информационной базой исследования** послужили данные федеральной службы государственной статистики, статистическая и бухгалтерская отчетность организаций, использующих на практике элементы бухгалтерской инженерии в учете; результаты выборочных статистических обследований данных организаций, выполненные автором в процессе исследования; отечественные и зарубежные публикации, материалы конференций и семинаров по исследуемой проблематике; данные сети Интернет и электронных СМИ.

**Научная новизна исследования** заключается в системном решении проблемы совершенствования методов и моделей учета изменений в организации и стандартов его ведения на базе использования инструментария бухгалтерской инженерии.

В диссертации получены следующие научные результаты, которые содержат элементы научной новизны и выносятся на защиту:

- обобщены результаты сравнительного анализа генезиса классических теорий и современных концепций бухгалтерской инженерии, на основе чего конкретизирована структура инструментария бухгалтерского инжиниринга и сущность составляющих его понятий, что позволяет рассматривать бухгалтерскую инженерию как базу формирования системы учета изменений в организации;

- разработана и апробирована модель бухгалтерского инжиниринга, включающая семь структурных блоков, ориентированная на 10 групп объектов управления и соответствующие им инжиниринговые инструменты, позволяющая формировать информационно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений, обоснованных определенной маржой безопасности;

- разработан механизм однорядной и двурядной системы счетов, что позволило выделить два стратегических направления ее развития: совершенствование современных систем учета (финансовой, производственной, управленческой, специальной оптик) и формирование инжиниринговой сис-

темы учета, комплекса агрегированных проводок, обеспечивающих управление ресурсным потенциалом организации и его изменением;

- сформирован и обоснован алгоритм агрегированных бухгалтерских проводок, который в комплексе с моделью агрегированных проводок является основой для создания информационно-аналитической базы анализа и прогнозирования изменений собственности организации в условиях нестабильности ее внутренней и внешней среды;

- предложена апробированная методика использования агрегированных бухгалтерских проводок в учете изменений в организации, направленная на создание программного обеспечения принятия управленческих решений об изменении ресурсного потенциала предприятия;

- разработана методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями в организации на базе широкого использования алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга, позволяющая систематизировать укрупненные объекты управления, характеризуемые четырьмя блоками: учетно-аналитическое обеспечение алгоритмов; итерации алгоритма; анализ результатов; эффективные бухгалтерские решения;

- разработан и апробирован стандарт управленческого учета изменений в организации, включающий семь блоков (начальный оператор; управленческие ориентации; организация управления изменениями; инструменты бухгалтерского инжиниринга; принимаемые решения; организация контроля; рост потребительской стоимости) и позволяющий схематически представить интеграционный процесс управления изменениями, а также обеспечить поэтапное выполнение аналитических и контрольных процедур в динамике;

- сформирован стандарт «Управление резервной системой и рисками под воздействием изменений», позволяющий определять состояние резервной системы организации с учетом изменений на базе использования агрегированных проводок и системы инструментов бухгалтерского инжиниринга.

**Практическая значимость исследования.** Полученные в диссертации результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических и эмпирических исследований в области формирования эффективной системы учета изменений в организации на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Разработанные организационно-методические положения направлены на совершенствование качества информационно-аналитического обеспечения системы управления изменениями в финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных форм собственности. Разработанные автором предложения по совершенствованию учета изменений на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга позволяют достичь необходимого уровня раскрытия финансово-экономической информации, ориентированной на внешних и внутренних пользователей, максимально приблизить ее к международным стандартам с целью оптимизации условий функционирования российских предприятий в мировом экономическом пространстве.

С помощью предлагаемых методик, стандартов можно обеспечить комплексный учет изменений, выявлять текущие и перспективные приоритеты

развития организации, прогнозировать имущественное и финансовое состояние.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в практической работе учетно-аналитических и финансовых служб организаций (предприятий), а также преподавателями и студентами высших учебных заведений при подготовке специалистов, бакалавров и магистров.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Содержащиеся в диссертации рекомендации по совершенствованию методических основ управленческого учета изменений на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга приняты к практическому использованию ООО "Миг" (акт внедрения от 31 марта 2009г.), ООО "Стандарт" (акт внедрения от 20 апреля 2009г.).

Результаты исследования используются в учебном процессе Института экономики и управления Ростовского государственного строительного университета (справка об использовании результатов исследования от 18 мая 2009г.).

Основные положения и выводы диссертационной работы докладывались на международных, региональных и межвузовских научно-практических конференциях по проблемам финансового и управленческого учета, контроля, анализа и аудита, проводимых в Ростовском государственном строительном университете в 2007-2009 гг.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано 14 печатных работ общим объемом 14,8 п.л. (авторских – 10,24 п.л.), в т.ч. 1 статья в изданиях, рекомендованных ВАК, и 2 монографии.

**Объем и структура диссертации.** Структурное построение, логика и последовательность изложения материала в диссертации определены ее целью, задачами и отражают характер исследуемой проблемы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, содержит 18 таблиц, 35 рисунков, 15 приложений. Список использованных источников включает 165 наименований.

**Во введении** обосновывается выбор и актуальность темы исследования, определяется степень разработанности проблемы, цель, задачи, предмет и объект исследования, отражены научная новизна и практическая значимость диссертационного исследования.

**В первой главе** «Инструменты бухгалтерского инжиниринга и их использование в учетно-аналитическом обеспечении управления изменениями в организации» раскрыты основные понятия бухгалтерского инжиниринга, определено назначение инструментов бухгалтерского инжиниринга для использования в учетно-аналитическом обеспечении управления изменениями, сформирована модель бухгалтерского инжиниринга.

**Во второй главе** «Агрегированные бухгалтерские проводки и их использование в инжиниринге» представлен и обоснован механизм формирования однорядных и двурядных счетов в системе бухгалтерских проводок; дано понятие алгоритма агрегированных бухгалтерских проводок и обоснованы теоретические и практические предложения по методике агрегирован-

ных проводок.

В третьей главе «Учетно-аналитическое обеспечение управления изменениями в организации на базе алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга» разработана и апробирована методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями, предложены стандарты по управленческому учету изменений в организации и управлению резервной системой и рисками под воздействием изменений.

В заключении диссертации обобщены и сформулированы основные выводы и рекомендации, полученные в результате проведенного исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ**

В современных условиях одно из направлений развития информационно-аналитического обеспечения управления изменениями в организациях базируется на использовании алгоритмов и инструментов бухгалтерской инжинирии.

Проведенный в диссертации сравнительный анализ генезиса классических теорий и современных концепций бухгалтерской и финансовой инжинирии позволил конкретизировать структуру инструментария бухгалтерской инжинирии. В ходе исследования было выявлено, что инструменты финансового и бухгалтерского инжиниринга выделяются на уровне отдельной организации в виде самых разнообразных моделей в операционной деятельности, общем управлении, управлении использованием собственности, управлении инновационными процессами, управлении реорганизационными процессами, управлении человеческими ресурсами, организации контроля. Основным инжиниринговым механизмом выступает система производных балансовых отчетов, количество которых превышает 60 наименований. По мнению автора, инструменты бухгалтерского инжиниринга представляют собой систему компьютерных программ, функционирующих на базе структурированного плана счетов, строящихся на соответствующих балансовых теориях, учетных подходах, учетном обеспечении инжинирингового процесса, соответствующей инжиниринговой технологии, системе агрегированных проводок, квалитметрической составляющей.

В диссертационной работе показано, что инжиниринговые подходы в управленческом учете определяются комплексом факторов: инжиниринговые ситуации; инжиниринговые процедуры; основные балансовые принципы; размерность учета; бухгалтерские подходы; оценка стоимости; оценка и управление риском; учетные записи; показатели собственности (чистые активы и чистые пассивы); альтернативные стратегии управления активами и пассивами.

Большинство инструментов бухгалтерской инжинирии ориентировано на использование иммунизационных систем, обладающих невосприимчивостью к определенным факторам, угрозам, позициям (отдельные риски, размеры, сроки, процентные ставки платежей, агрегаты резервной системы и т.д.).

По мнению автора, результаты, полученные при использовании инструментов бухгалтерского инжиниринга, должны сравниваться с соответствующими бухгалтерскими данными организации в целях установления и использования ее буферных позиций (маржа безопасности, зона финансового риска и др.).

В ходе исследования выделены основные направления использования инструментов бухгалтерского инжиниринга: учетно-аналитическое обеспечение прогнозирования развития организации на базе комплекса моделей в виде системы производных балансовых отчетов; решение проблем организации инжинирингового финансирования; оценка стоимости организации (предприятия) как имущественного комплекса в виде чистых активов и чистых пассивов; определение благосостояния юридического лица в рыночной и справедливой оценке; формирование информационно-аналитического обеспечения альтернативных стратегий управления с обоснованием соответствующей маржи безопасности.

Исходя из этих позиций автором разработана и апробирована модель бухгалтерского инжиниринга. Модель ориентирована на 10 групп объектов управления и соответствующие им инжиниринговые инструменты.

Модель бухгалтерского инжиниринга сформирована 7 блоками:

Блок 1 модели бухгалтерского инжиниринга представлен балансовыми теориями. В инструментах бухгалтерского инжиниринга используются: имунизационная, хеджированная, синергетическая, фрактальная и другие балансовые теории, построенные на соответствующем учетном подходе.

Блок 2 модели бухгалтерского инжиниринга построен на использовании соответствующего балансового подхода. Основой инжиниринговых инструментов, по мнению автора, является учетный подход «Денежные средства / чистые пассивы», сводящийся к тому, что в результате гипотетических процессов в активе остаются свободные денежные ресурсы, а в пассиве чистые пассивы в ракурсе одной из 3 экономических ситуаций: 1-я – в случае эффективной деятельности: денежные средства / дезагрегированные чистые источники средств; 2-я – в случае неэффективной деятельности: убытки / отрицательный капитал; 3-я – в случае частичной потери собственности: отсутствие свободных денежных ресурсов / нулевой капитал.

Блок 3 модели бухгалтерского инжиниринга сформирован структурированным планом счетов. Архитектоника структурированного плана счетов построена на органическом сочетании структурной, адаптивной, интеграционной архитектуры, функционирующих на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга в целях создания эффективной системы информационно-обеспечения принятия оперативных, тактических и стратегических решений.

Блок 4 модели бухгалтерского инжиниринга представлен учетными механизмами и инструментами.

Блок 5 включает учетное обеспечение управления изменениями на базе инжиниринговых процессов: агрегированные бухгалтерские проводки, учет-

но-контрольные точки, размерность учета, виды деятельности, алгоритмы, драйверы.

Блок 6 характеризует технологию учетных инжиниринговых процессов: начальный оператор; агрегированные, специализированные проводки; гипотетические проводки; результаты инжинирингового процесса; итоговые показатели. В результате инжинирингового процесса составляются производные балансовые отчеты: стратегические, прогнозные, семантические, органические, актуарные, хеджированные, интегрированного риска, секьюритизационные, инновационные, венчурные, реорганизационные, мониторинговые, бихевиористические, гарантийные, нулевые и др. Итоговый показатель, построенный на чистых пассивах, основан на исчислении чистых пассивов путем гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств, для чего используется около 50 вариантов управления ресурсным потенциалом предприятия.

Блок 7 модели бухгалтерского инжиниринга представлен контролем, базирующимся на основе нулевого производного балансового отчета.

Использование на практике двух систем счетов, однорядной и двурядной, послужило основанием для исследования в диссертационной работе механизма их создания.

Автором обоснован и предложен механизм однорядной и двурядной системы счетов. Механизм однорядной и двурядной системы счетов сформирован следующими модификаторами: представители данных систем; принципы организации; используемая учетная парадигма; применяемые экономические подходы; цель системы счетов; влияние на систему управления; достигаемый результат. Построенный механизм системы счетов позволил автору выделить два стратегических направления ее развития: совершенствование современных систем учета (финансовой, управленческой, специальных оптик и др.) и формирование инжиниринговой системы учета, комплекса агрегированных проводок, обеспечивающих управление ресурсным потенциалом предприятия и его изменением.

В диссертации автором разработан и апробирован алгоритм агрегированных бухгалтерских проводок (табл. 1).

Алгоритм агрегированных бухгалтерских проводок включает начальный оператор (разделы балансов, планов счетов и т.д.) и шесть итераций: идентификация экономической ситуации; итерации агрегированной проводки; агрегированные проводки; техническая характеристика программы; результат (чистые активы в рыночной оценке и чистые пассивы в справедливой оценке); система контроля.

На базе начального оператора могут быть решены многие адаптивные возможности бухгалтерского учета.

Итерация 1 сводится к идентификации, измерению и оценке экономической ситуации.

Итерация 2 заключается в составлении агрегирующей проводки и состоит из 4 шагов: 1-ый шаг – определение и экономическая оценка агрегатов, участвующих в экономической ситуации; 2-ой шаг – определение характера

Таблица 1 - Алгоритм агрегированных бухгалтерских проводок

Итерации	Экономическая ситуация	
	Итерации агрегированной проводки	Агрегированная проводка
Начальный отчетор (без данных) Отчетные балансы (месячные, квартальные, годовые) Контрастированные балансы Рабочие балансы Реорганизационные балансы План счетов Рабочий план счетов Структурированный план счетов Мета-счета Плановые, прогнозные балансы Статистические балансы Ликвидационные балансы	Идентификация, измерение, оценка	1-ый шаг
	Определение и экономическая оценка агрегатов	2-ый шаг
	Определение характера агрегатов: активные или пассивные	3-ый шаг
	Определение характера изменения агрегатов: увеличение или уменьшение	4-ый шаг
	Правило агрегированной проводки	Дебет
	Отражение в инструментах бухгалтерского инжиниринга	Кредит
	Отражение в инструментах бухгалтерского инжиниринга	Тип ЭВМ. ПК
	Персональные компьютеры разных типов	Язык
	Выбранный язык программирования	Операционная среда
	Windows 98-2000-XP	Объем программы
Результат	От 500 до 10000 Кб	Инструменты бухгалтерского инжиниринга
	Система производных бухгалтерских отчетов и других инструментов бухгалтерского инжиниринга	Система контроля
	Чистые активы в рыночной оценке и чистые пассивы в справедливой оценке	Нулевые балансы
	Контроль несанкционированного выбытия собственности	Учетно-контрольные точки
	Синтетическо-аналитические позиции (счета, субсчета, элементы и статьи затрат, шаги алгоритма и т.д.), используемые для идентификации и контроля ресурсов	Увязка отдельных показателей
	Таблицы увязок	

агрегатов (активные или пассивные); 3-ий шаг – определение характера изменений агрегатов (увеличение, уменьшение); 4-ый шаг – составление агрегированной проводки, руководствуясь принципом двойной записи (в любом активном агрегате увеличение отражается по дебету, а уменьшение по кредиту, а в пассивных – наоборот).

Итерация 3 – составление бухгалтерских записей двух типов: прогнозные; гипотетической реализации.

Итерация 4 – техническая характеристика программы, включающая описание типа ЭВМ, языка программирования, операционной среды, объема программы, инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Итерация 5 формирует результат, по которому принимаются решения, т.е. чистые активы в рыночной оценке и чистые пассивы в справедливой оценке, с соответствующим уровнем качественной характеристики.

Итерация 6 формирует систему контроля, к ней относятся нулевые балансы, используемые в целях контроля несанкционированного выбытия собственности. Алгоритм в комплексе с моделью агрегированных проводок является основой для создания информационно-аналитической базы анализа и прогнозирования изменений собственности организации в условиях нестабильности ее внутренней и внешней среды.

Автором разработана методика использования агрегированных бухгалтерских проводок в учете изменений на предприятии.

Методика использования агрегированных бухгалтерских проводок при формировании информационно-аналитического обеспечения управления изменениями в организации состоит из 10 блоков: классификация агрегированных проводок; экономическое содержание агрегированных проводок; квалиметрическая составляющая; структурированный план счетов; компьютерные программы; инструменты бухгалтерского инжиниринга; управляемые процессы и объекты; итоговые показатели; принимаемые решения; контроль.

Блок 1 классифицирует проводки на четыре типа: управленческие; корректировочные; гипотетические; контрольные.

Блок 2 определяет экономическое содержание агрегированных проводок, которое сводится к двум процессам: увеличение собственного капитала во взаимосвязи с увеличением остальных укрупненных агрегатов (внеоборотные активы, оборотные активы и др.); уменьшение собственного капитала во взаимосвязи с уменьшением других агрегатов. Оценка экономического содержания позволяет определить стоимость институциональной единицы в реальности.

Блок 3 представлен квалиметрическими составляющими: агрегаты; агрегированные проводки; учетно-контрольные точки; алгоритмы. Квалиметрические составляющие позволяют изучать и реализовывать методы количественной оценки управляемых процессов и объектов. Квалиметрическая составляющая методики представляет собой набор технических средств функционирования инструментов бухгалтерского инжиниринга в целях определения реальной стоимости чистых активов и чистых пассивов.



Блок 4 представлен структурированным планом счетов. Структурированные планы счетов решают в основном три проблемы: привязаны к структуре отрасли, конкретного холдинга, предприятия; обеспечивают реализацию адаптации к изменяющимся условиям; ориентированы на использование инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Блок 5 ориентирован на использование компьютерных программ от общего управления до управления отдельными видами ресурсного потенциала предприятия.

Блок 6 сформирован инструментами бухгалтерского инжиниринга, обеспечивающими получение релевантной информации.

Блок 7 сформирован управляемыми процессами и объектами.

Блок 8 ориентирует пользователей на итоговые показатели: чистые активы (в балансовой, рыночной и залоговой оценке); чистые пассивы (в справедливой оценке).

Блок 9 представлен принимаемыми решениями: оперативными, на базе оперативных инструментов бухгалтерского инжиниринга; тактические, на основе использования тактических инструментов бухгалтерского инжиниринга; стратегическими, на основе использования стратегических инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Блок 10 представлен механизмом контроля, осуществляемым на основе использования нулевого производного балансового отчета.

Разработанная и апробированная методика использования агрегированных бухгалтерских проводок в учете изменений предполагает, что в качестве начального оператора используются разделы баланса, разделы плана счетов, виды деятельности, бизнес-сегменты, центры ответственности адекватно управляемым объектам и процессам.

Применение авторской методики позволит создать эффективное программное обеспечение принятия управленческих решений по изменению ресурсного потенциала организации.

Исследование теоретических и практических источников позволило автору определить основополагающие позиции для разработки методики формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями на базе использования алгоритмов и инструментов бухгалтерской инжиниринги. Во-первых, бухгалтерские алгоритмы и их использование в программировании и учете строится на общих принципах инжиниринга как процесса выработки и анализа эффективных решений: подготовка информационного или производственного процесса, обеспечение нормального хода управления, рекомендации по улучшению; во-вторых, в основу инжинирингового процесса положена та или иная модель (описательные, аналитические, принятия решений); в-третьих, бухгалтерские алгоритмы ориентированы на определенную категорию пользователей (администрация, собственники, внешние пользователи с разным уровнем финансового интереса); в-четвертых, использование алгоритма позволяет определить соответствующую позицию заключительно-го оператора в виде маржи, зоны безопасности; в-пятых, основой бухгалтерских алгоритмов является структурированный план счетов, позволяющий ис-

пользовать самые разнообразные компьютерные системы, адекватные архитектуре бухгалтерских событий, ситуаций, принимаемым решениям и др.; в-шестых, результатом модели является заключительный оператор – это анализ и принимаемые бухгалтерские решения; в-седьмых, основой принятия решений является анализ результатов.

Разработанная методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями на базе алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга систематизирует укрупненные объекты управления в организации (общее управление, управление финансовыми результатами, ресурсным потенциалом, безопасностью, инновационными и реорганизационными процессами, организация контроля), каждый из которых предложено характеризовать четырьмя блоками:

- учетно-аналитическое обеспечение алгоритмов (структурированный план счетов, учетные агрегаты, система показателей, учетно-контрольные точки);
- итерации алгоритма: начальный и конечный оператор, операционные шаги алгоритма (корректировочные, управленческие, гипотетические и контрольные процедуры);
- анализ результатов (начальный и конечный оператор, отклонения, около 50 факторов, определяемых в соответствии с используемыми инструментами бухгалтерского инжиниринга);
- эффективные бухгалтерские решения, влияющие на стоимость предприятия (оперативные, тактические, стратегические).

Разработанная методика позволяет принимать эффективные бухгалтерские решения в сфере оперативных, тактических и стратегических мероприятий, влияющих на стоимость предприятия, что очень важно в условиях мирового экономического кризиса.

В результате исследования теоретических положений информационно-го обеспечения управления изменениями в организации в диссертационной работе обоснован и предложен стандарт управленческого учета изменений в организации (табл. 2).

Стандарт ориентирован на организацию управленческого учета изменений по семи объектам, при этом используется 7 блоков: начальный оператор; управленческие ориентации; организация управления изменениями; инструменты бухгалтерского инжиниринга (хеджированный, семантический, ситуационный, градуалистический, адаптивный, стратегический производные балансовые отчеты); принимаемые решения; организация контроля; рост потребительской стоимости, в первую очередь, чистых активов и чистых пассивов.

Для управления постепенными, последовательными изменениями в диссертации предлагается составление и использование градуалистического производного балансового отчета.

Градуалистический производный балансовый отчет, составленный по данным ООО «Стандарт» на 01.01.2009г. по результатам 3 последовательных изменений структуры управления, позволил получить следующие данные:



+1186 тыс. руб. активное значение реализации изменений (увеличение стоимости чистых активов), с учетом ценовой составляющей увеличение составило +4131 тыс. руб. (табл. 3).

Разработанный и апробированный стандарт управленческого учета изменений обеспечивает управление основными изменениями в организации.

В условиях экономического кризиса исключительно важное значение приобретает и управление резервной системой предприятия.

При рассмотрении резервной системы автор исследовал начальное и конечное состояние потенциала предприятия; изменение потенциала; рискованные операции в результате реализации изменений; стратегию укрепления резервной системы.

Потенциал (резервная система) формируется четырьмя составляющими: НИОКР и стоимость нематериальных активов в этой области; капитал в рыночной и справедливой оценках; интеллектуальный уровень персонала; структурная детализация микроуровня (структурированный рабочий план счетов). Резервная система создается в целях предотвращения рискованных угроз, связанных с внедрением изменений, и не только сохранения, но и наращивания стоимости предприятия. Управление изменениями должно строиться на меняющейся хозяйственной среде (изменение методов прогнозирования, учета, анализа, аудита, внедрение передовых информационных технологий, структурированных планов счетов и т.д.). Неизменная среда и образ мыслей в компании приводят к кризису.

Исходя из этих позиций автором разработан стандарт «Управление резервной системой и рисками под воздействием изменений» (табл. 4).

Стандарт ориентирован на использование самых разнообразных начальных операторов: баланс (бухгалтерский, прогнозный, плановый, стратегический, консолидированный, выделенный, отдельный, раздельный и др.); планы счетов (коммерческие, бюджетные и др.); рабочие и структурированные планы счетов; мега счета (отдельные разделы структурированного плана счетов); центры возникновения затрат, ответственности; направления стратегической активности, деятельности и т.д.

Стандарт сформирован 9 блоками: начальная резервная система; отражение изменений; градуалистический производный балансовый отчет; отражение рискованных ситуаций; рисковый производный балансовый отчет (производный балансовый отчет интегрированного риска); градуалистический баланс с учетом рисков; конечная резервная система; стратегия дальнейших изменений; организация контроля.

Основой резервной системы выступают показатели собственности: чистые активы в рыночной оценке и чистые пассивы в справедливой стоимости. Для отражения резервной системы в учете организации автор рекомендует использовать хеджированно-гарантийный производный балансовый отчет.

Хеджировано-гарантийный производный балансовый отчет представлен 8 итерациями: бухгалтерский баланс (начальный оператор); хеджированные проводки; хеджированный производный балансовый отчет; проводки по

Таблица 3 – Градуалистический производный балансовый отчет ООО "Стандарт" на 01.01.2009 г. (тыс. руб.)

Бухгалтерский баланс		Корректировочные проводки		Скорректированный баланс		Градуалистические проводки		Градуалистический баланс		Гипотетические записи		Гипотетический производный балансовый отчет	
Разделы баланса	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы баланса	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы баланса	Сумма	Дебет	Кредит	Разделы баланса	Сумма
I. Внеоборотные активы	21169	1) 300		I	21469			I	21469		7) 21469	I	
II. Оборотные активы	19846	2) 100		II	19946	3) 4850 5) 1050	4) 3914	II	21932	6) 22500 7) 23800	6) 21932 8) 9403 9) 460	II	36437
III. Капитал и резервы	32306		1) 300 2) 100	III	32706	3) 150 4) 114	5) 1050	III	33492		6) 568 7) 2331 9) 46	III	36437
IV. Долгосрочные обязательства	506			IV	506			IV	506	9) 506		IV	
V. Краткосрочные обязательства	8203			V	8203	4) 3800	3) 500	V	9403	8) 9403		V	
Баланс	41015	400	400		41415	9964	9964		43401	56209	56209		36437
Чистые активы	32306				32706				33492				
Чистые пассивы													36437
Нулевое значение реализации изменений													
Активное значение реализации изменений					+400				+1186				+4131
Пассивное значение реализации изменений													

отражению гарантийных операций (в настоящее время отражаются за балансом); гарантийный производный балансовый отчет; стратегические проводки; стратегический производный балансовый отчет; гипотетические проводки; гипотетический производный балансовый отчет.

По данным хеджировано-гарантийного производного балансового отчета определяется маржа безопасности, в том числе с учетом полученных гарантий, разработанной стратегии изменений, ценовой составляющей.

Выполненное исследование позволяет сформулировать следующие основные **выводы**:

1. В кризисных условиях организациям необходим инструментарий и технологии учета и оценки изменений в своей внутренней среде и, в частности, для осуществления контроля за вариацией стоимости собственности организации.

2. С целью формирования эффективной системы учета изменений в организации необходимо использовать комплекс компьютерных программ, разработанных на базе структурированного плана счетов, строящихся на соответствующих балансовых теориях, учетных подходах, учетном обеспечении инжинирингового процесса, соответствующей инжиниринговой технологии, системе агрегированных проводок, квалиметрической составляющей.

3. Для повышения качества информационно-аналитического обеспечения управления изменениями в организации целесообразно внедрение адаптивной системы бухгалтерского инжиниринга.

В целях совершенствования теории и практики организации учета изменений на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга **рекомендуется**:

1. При формировании системы учета изменений применять модель бухгалтерского инжиниринга и механизм однорядной и двурядной системы счетов.

2. Использовать методику агрегированных бухгалтерских проводок в управлении изменениями в организации.

3. Внедрять методику формирования учетно-аналитического обеспечения управления изменениями на базе алгоритмов и инструментов бухгалтерского инжиниринга для анализа результатов и принятия эффективных бухгалтерских решений (оперативных, тактических, стратегических), влияющих на стоимость предприятия.

Таблица 4 – Стандарт «Управление резервной системой и рисками под воздействием изменений»

Блок стандарта	Начальная расчетная система	Выражение изменений	Начальная расчетная система	Выражение изменений
Начальный оператор	Балансовая	Хеджированная	Гарантийная	Изменения
Баланс (бухгалтерский, прогнозный, плановый, стратегический, консолидированный, выделенный, отдельный и др.)	Балансовая стоимость чистых активов	Хеджированная стоимость чистых активов	Гарантийная стоимость чистых активов	Отношение хеджированной и гарантийной стоимости чистых активов к балансовой
Планы счетов (коммерческие, бюджетные и др.)	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок
Рабочие и структурные планы счетов	Бухгалтерский баланс, корректировочные проводки, корректировочный баланс, градуалистические проводки, градуалистический баланс, гипотетические проводки, гипотетический баланс, зона финансового риска	Градуалистический производный балансовый отчет	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок
Мета-счета	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок	От 8 до 14 агрегированных проводок
Центры возникновения затрат, ответственности	Зона финансового риска: активная, пассивная, нейтральная	Рисковый производный балансовый отчет	Корректировка чистых активов по градуалистическому балансу на изменение стоимости чистых активов с определением зоны безопасности	Градуалистический баланс с учетом рисков
Направление стратегической активности, деятельности и т.д.	Балансовая стоимость чистых активов	Балансовая	Хеджированная стоимость чистых активов	Хеджированная
	Хеджированная стоимость чистых активов	Хеджированная	Гарантийная стоимость чистых активов	Гарантийная
	Гарантийная стоимость чистых активов	Гарантийная	Стоимость чистых активов с учетом изменений	Градуалистическая
	Активная, пассивная и нейтральная зоны безопасности	Зона безопасности	Стратегический производный балансовый отчет	Стратегия дальнейших изменений
	Нулевой баланс	Контроль		

**Основные положения диссертационной работы отражены в следующих публикациях:**

*Статьи в изданиях, утвержденных ВАК РФ:*

1. Ткач, И.М. Управленческий учет изменений на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга / И.М. Ткач // Вестник университета (Государственный университет управления), №22. – М., 2009. – 0,5 п.л.

*Монографии:*

2. Ткач, И.М. Управленческий учет изменений / И.М. Ткач. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2009. – 4,77 п.л.

3. Шумейко, М.В. Концепции и методология бухгалтерского учета и инжиниринга / М.В. Шумейко, Е.В. Кузнецова, И.М. Ткач. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2008. – 6,19 п.л. (авторские – 1,63 п.л.).

*Научные статьи, опубликованные в других изданиях:*

4. Ткач, И.М. Нулевые производные балансовые отчеты как эффективный инструмент контроля / И.М. Ткач // Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления в современных условиях хозяйствования: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2007. – 0,29 п.л.

5. Ткач, И.М. Использование синергетических производных балансовых отчетов в управлении синергизмом / И.М. Ткач // Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления в современных условиях хозяйствования: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2007. – 0,2 п.л.

6. Ткач, И.М. Управление рисками на основе системы производных балансовых отчетов / И.М. Ткач // Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления в современных условиях хозяйствования: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2007. – 0,21 п.л.

7. Ткач, И.М. Использование инструментов бухгалтерского инжиниринга в управлении ресурсным потенциалом предприятия / И.М. Ткач // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в информационной системе предприятия: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2007. – 0,33 п.л.

8. Ткач, И.М. Управление активами и пассивами предприятия на базе дифференциальных балансов / И.М. Ткач // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в информационной системе предприятия: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2007. – 0,23 п.л.

9. Ткач, И.М. Понятие инструментов бухгалтерского инжиниринга / И.М. Ткач // Учет, анализ и налогообложение в современной экономике России: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2008. Выпуск 2. – 0,31 п.л.



10. Ткач, И.М. Однорядные и двурядные концепции формирования счетов и система бухгалтерских проводок / И.М. Ткач // Учет, анализ и налогообложение в современной экономике России: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2008. Выпуск 2. – 0,35 п.л.

11. Ткач, И.М. Понятие алгоритма агрегированных бухгалтерских проводок / И.М. Ткач // Учет, анализ и налогообложение в современной экономике России: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2008. Выпуск 2. – 0,35 п.л.

12. Ткач, И.М. Методика агрегированных проводок / И.М. Ткач // Учетно-аналитические аспекты управления: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2009. Выпуск 2. – 0,45 п.л.

13. Ткач, И.М. Методика управления изменениями / И.М. Ткач // Учетно-аналитические аспекты управления: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2009. Выпуск 2. – 0,31 п.л.

14. Ткач, И.М. Управление резервной системой и рисками под воздействием изменений / И.М. Ткач // Учетно-аналитические аспекты управления: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2009. Выпуск 2. – 0,31 п.л.

Печатается в авторской редакции

---

Подписано в печать 21.10.2009

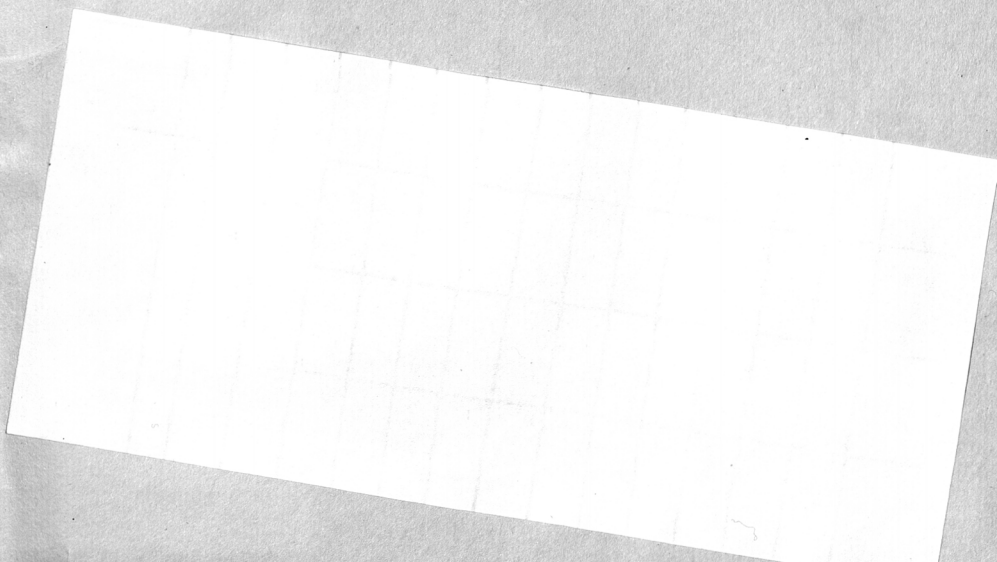
Формат 60x84 1/16    Усл. печ. л. – 1,4    Уч.- изд. л. – 0,92

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 357    Тираж 100 экз.  
ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»  
355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

---

Издательство Северо-Кавказского государственного  
технического университета

Отпечатано в типографии СевКавГТУ



102